

## A INCIDÊNCIA DO ICMS NA CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS VIA INTERNET

**Nayara Marques Longhini\***

### **RESUMO**

Este estudo tem o escopo de analisar a incidência do ICMS, enunciado no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, nas operações de circulação de mercadorias do comércio na Internet. Procede-se à análise das implicações que o comércio eletrônico trouxe ao mundo tributário e econômico, principalmente quanto à tributação de bens comercializados. Faz uma reflexão sobre a possível tributabilidade do e-commerce e a incidência do ICMS na operação de circulação de bens tangíveis, discutindo se os intangíveis também serão considerados mercadorias para fins de aplicação desse imposto. Concluindo e pergando que o comércio eletrônico é passível de tributação e que o imposto incidente no comércio virtual deve ser o ICMS.

Palavras-chave: Sistema tributário nacional. Comércio eletrônico. ICMS. Circulação de mercadorias.

### **ABSTRACT**

The scope of this study is to analyze the incidence of ICMS (VAT), as stated in Article 155, item II of the Federal Constitution, in the operations of movement of trade goods on the Internet. It proceeds to an analysis of the implications e-commerce has brought to tax and economic areas, especially regarding the taxation of goods sold. It makes a reflection on the possible taxation of e-commerce and application of ICMS in the operation of movement of tangible and intangible goods, discussing whether intangible goods will also be considered for the

---

\* Advogada; pós-graduanda em Direito do Estado (Universidade Estadual de Londrina).

application of this tax. It concludes by asserting that e-commerce is subjected to tax and that the tax levied in virtual shopping should be ICMS.

Key words: Electronic commerce. ICMS. Movement of goods.

## A INCIDÊNCIA DO ICMS NA CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS VIA INTERNET

**Nayara Marques Longhini**

### 1 INTRODUÇÃO

Desde o surgimento da grande rede mundial de computadores, o que se percebe é a grande revolução pela qual a sociedade vem passando com a implementação deste novo sistema.

Rapidez e liquidez de informações, encurtamento de distâncias, velocidade de transações, virtualização de operações que antes só eram possíveis em meio físico, a exemplo do comércio eletrônico, trouxeram para todas as áreas de convívio social grandes modificações, e com o direito, ciência que se pauta no relacionamento humano, não seria diferente.

Conceitos arraigados e diretrizes já firmadas precisam ser revisitos frente a tantas transformações, até mesmo no campo tributário.

Para abordagem do tema em estudo, proceder-se-á a uma análise do comércio eletrônico, nova modalidade de transação mercantil que se desenvolve via internet, em conjunto com institutos do direito tributário, para se discutir a possibilidade de tributação das operações de circulação de mercadorias realizada em rede virtual.

O Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência estadual e distrital, disposto no art. 155, II, da Constituição Federal, surgiu, justamente, para taxar a comercialização de bens que se dá em meio físico. No entanto, diante da atual conjuntura e da crescente disseminação do e-commerce não faz sentido que o citado tributo fique restrito àquilo que não seja eletrônico.

Dentro desse panorama, o presente estudo delimitará como objeto a incidência do ICMS em sua vertente que mais interessa ao

comércio desenvolvido em meio eletrônico, qual seja, a transferência de bens via internet, sejam eles tangíveis ou intangíveis.

Para tanto, esta pesquisa abordará especificamente a tributabilidade do comércio eletrônico, mais precisamente se discutirá a possibilidade de incidência do ICMS nas operações de circulação de mercadorias ocorridas em meio virtual, somando o que fora levantado nas proposições iniciais para definição de bens tangíveis e intangíveis, sua relação com o e-commerce e a aplicação do comentado imposto.

## **2 A TRIBUTABILIDADE DO COMÉRCIO ELETRÔNICO**

De forma assente, afirma-se que o comércio eletrônico, nova modalidade de operações mercantis, invadiu os meios sociais e veio pra ficar, se expandindo dia-a-dia e ganhando contornos mais claros e definidos com o passar do tempo.

Entre os mais variados conceitos que foram se formando na tentativa de definir esta prática comercial, que surgiu com o aparecimento da internet lá por meados da década de 90, se torna consenso, que para ser caracterizado como comércio eletrônico é necessário a existência da troca de dados por meio de redes de computadores, principalmente a Internet. Para Albertin (2010, p. 3):

O comércio eletrônico (CE) é a realização de toda a cadeia de valor dos processos de negócio num ambiente eletrônico, por meio da aplicação intensa das tecnologias de comunicação e de informação, atendendo aos objetivos de negócio. Os processos podem ser realizados de forma completa ou parcial, incluindo as transações negócio-a-negócio, negócio-a-consumidor e intraorganizacional, numa infraestrutura pública de fácil e livre acesso e baixo custo.

Com o mesmo sentido, discorre Coelho (2006, p. 32):

Comércio eletrônico é a venda de produtos (virtuais ou físicos) ou a prestação de serviços realizados em estabelecimentos virtuais. A oferta e o contrato são feitos por transmissão e recepção eletrônica de dados. O comércio eletrônico pode realizar-se através da rede mundial de computadores (comércio internetenático) ou fora dela.

O fato é que, como tudo que se torna inovador, tal forma de

negociação ainda traz em seu bojo uma série de dúvidas, que influenciam até mesmo o campo tributário.

A maioria dos questionamentos surge no sentido de que se tais operações seriam tributáveis. Se sim, como se faria essa tributação. E os conceitos clássicos e convencionais de fato gerador, definição de objeto, hipótese de incidência, bens corpóreos e incorpóreos, estabelecimento comercial, e tantos outros já enraizados no sistema tributário nacional há muito tempo, como seriam aplicados no comércio eletrônico.

Uma série de posicionamentos aparece com a finalidade de dar tratamento à causa e solucionar os problemas acima levantados.

Há quem defenda que o comércio eletrônico não deveria sofrer tributação, com a justificativa de que o fenômeno ainda possui pouca relevância no mundo comercial e que os mecanismos administrativos e tecnológicos para administrar de forma eficaz o cumprimento das regras tributárias são indisponíveis, bem como que por ser uma atividade ainda nova merece proteção e incentivo. Assim se posicionam os norte-americanos, como confirma Ribeiro (2012, p. 3) ao argumentar que os Estados Unidos tem proposta para eliminar qualquer barreira fiscal sobre a comercialização de diversos produtos pela rede de internet, podendo encontrar dificuldade para tentar controlar a comercialização na rede, face às inovações tecnológicas e a impossibilidade de controlar o acesso das pessoas.

Em contrapartida, teoria aceita e melhor difundida postula pela incidência tributária nas operações mercantis realizadas eletronicamente, tendo em vista que, assim como as que se dão fora da internet, o comércio eletrônico é uma atividade capaz de propiciar o surgimento de fatos geradores sendo, portanto, tributável. É o que demonstra Ferreira (2011, p. 25):

No entanto, os defensores da tributação do comércio eletrônico argumentam que a não tributação ameaça rapidamente parte da receita dos governos, além de representar concorrência desleal com o comércio tradicional. Além disso, quem tem acesso à Internet são pessoas de mais alta renda, representando a não tributação um subsídio aos mais ricos em detrimento dos mais pobres que realizam suas compras no comércio tradicional. Também a não tributação e a consequente perda de receita devido ao comércio eletrônico

representaria uma ameaça maior para países em desenvolvimento, que contam com uma base menos ampla de contribuintes de imposto de renda.

O certo é que, diante das inúmeras discussões surgidas acerca do assunto, o que se resta afirmar e defender é que o comércio eletrônico, em suas diferentes formas, é uma atividade passível de tributação e que, assim, deve sofrê-la.

Tal posição ganha ainda mais força e aceitabilidade depois do ano de 1998, quando em uma Reunião Ministerial, em Ottawa, Canadá, a Organization for Economics Cooperation and Development (OECD) traçou uma série de diretrizes com a finalidade de orientar os governos em como se tributar o *e-commerce*, como destaca Ferreira (2011, p. 31):

Apesar de alguns especialistas e países proporem uma moratória, a OECD, em sua reunião ministerial de Ottawa, Canadá, em 1998 [OECD, 1998], estabeleceu que os princípios que orientam os governos na tributação do comércio convencional devem ser mantidos no comércio eletrônico: neutralidade, eficiência, certeza, simplicidade, efetividade, equidade e flexibilidade. Estes princípios devem ser implementados por meio das regras tributárias atuais, ainda que com algumas adaptações.

Esse conjunto balizador, chamado de “Taxation Framework Conditions for e-Commerce”, logo no seu parágrafo introdutório, observa que os governos devem instalar um ambiente fiscal onde o comércio eletrônico possa crescer e, concomitantemente, transmite a eles o dever de operar um sistema tributário justo e previsível, capaz de atender às expectativas dos cidadãos. Assim, da leitura do documento pode se depreender que suas principais conclusões são pela aplicação ao comércio eletrônico dos conhecidos princípios que regem o comércio convencional: neutralidade, eficiência, flexibilidade e certeza.

Portanto, deste enunciado da OECD, constata-se que o comércio eletrônico não deve sofrer tratamento discriminatório em sua tributação, ou seja, diferente daqueles que pregam a não tributação desse tipo de operação, a recomendação é pela aplicação das regras tributárias atuais, ainda que com algumas adaptações, para se evitar que tributos específicos sejam impostos para a Internet.

Conclui-se, assim, que o comércio eletrônico é uma atividade passível de tributação e o modelo proposto pela OECD vem sendo o espelho para a maioria das autoridades tributárias construírem seus sistemas de gestão da tributação das operações comerciais eletrônicas.

Resta demonstrar que o negócio empresarial realizado via Internet pode referir-se a diferentes tipos de bens e serviços, tendo por objeto o fornecimento de bens ou serviços convencionais, como a compra de livros ou eletrodomésticos, o que se acerta chamar de comércio eletrônico indireto ou *off-line*, onde apenas a contratação é realizada de maneira eletrônica, sendo que a execução do contrato se dará da forma convencional com a entrega física do bem ou o desenvolvimento do serviço contratado de forma pessoal. Como também pode ser realizado de maneira direta ou *on-line* e, assim, não só a contratação é teleinformática, como a própria execução do objeto constante do contrato será de maneira virtual, como salienta Emerenciano (2003, p. 64), “as operações iniciam-se e terminam no âmbito da rede, sem remessa física de qualquer espécie, transitando somente no ambiente de rede de computadores, de forma virtual, em um espaço topológico”. É o que acontece, por exemplo, com o fornecimento de bens digitais como filmes, fotografias, músicas ou as atividades de desenvolver *softwares*, prestar aconselhamentos econômicos e realizar investimentos.

Para abordar cada possível tributo incidente nas operações mercantis realizadas em meio eletrônico, convém distingui-las em três modalidades: comércio de bens tangíveis, comércio de bens intangíveis e serviços de provedores de acesso à Internet.

### **3 A INCIDÊNCIA DO ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO DE BENS TANGÍVEIS**

Importante para a questão aqui comentada se faz a conceituação do que seria um bem tangível. Assim, nas bases do Direito Civil e de acordo com Rodrigues (2003, p. 116), “bens” são coisas que, por serem úteis e raras, são suscetíveis de apropriação e contêm valor econômico. E, complementando a idéia, se define bens tangíveis ou corpóreos como “coisas que têm existência material, como uma casa, um terreno, uma jóia, um livro” (DINIZ, 2008, p. 327).

Para a incidência tributária de compras que apenas se iniciam

em meio eletrônico, com a contratação usando a rede mundial como intermediadora, mas que pelo bem ser tangível, por ter existência material, palpável, ocorrerá execução contratual de maneira convencional, com a efetiva entrega física do bem ao seu destinatário, não há maiores problemas nem é diferente da tributação incidente sobre os bens que não usam meio eletrônico para serem adquiridos. É o que afirmam, por exemplo, Tôres e Caliendo (2005, p. 171):

[...] o comércio eletrônico de mercadorias não apresenta maiores distinções em relação a outras formas de contratação inter ausentes (telefone, fax, telex, entre outros), não se podendo indicar a “internet” como meio hábil para justificar tratamento específico, sob pena de criar-se grave medida de discriminação tributária. Desse modo, quando uma mercadoria for adquirida por meio de contratação eletrônica e a entrega física venha a ser operada mediante agente de transporte ou correio, aplicar-se-á a legislação tributária que normalmente incidiria nos casos similares, sem qualquer diferença.

Assim também é o posicionamento de Barros (2003, p. 49):

No caso do comércio de bens tangíveis ou corpóreos (mercadorias), sujeito à cobrança do ICMS, a transação via Internet recebe tratamento equivalente ao das transações realizadas via telefone, fax ou catálogo, com a saída da mercadoria representando o fato gerador do imposto devido ao Estado em que o vendedor está estabelecido.

Portanto, tratando-se de mercadorias tangíveis, com existência física e material, o tributo incidente na comercialização delas será o conhecido ICMS, de competência estadual, que também incide em outras modalidades de compras onde vendedor e consumidor não estão presentes, frente a frente, como naquelas efetuadas via telefone, catálogos, etc. Assim, passamos à análise de alguns pontos do tributo incidente – ICMS – no comércio eletrônico que envolve bens tangíveis.

O ICMS encontra-se estabelecido no artigo 155 da Constituição Federal (VADE MECUM SARAIVA, 2012, p. 54), o qual traz suas diretrizes.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]



II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O ICMS, de competência estadual e distrital, é um imposto plurifásico por incidir sobre o valor agregado e obedecer ao princípio da não cumulatividade, é também real e proporcional, de caráter eminentemente fiscal. O parágrafo §2º do artigo 155 da Constituição Federal (VADE MECUM SARAIVA, 2012, p. 55) determina expressamente que caberá à lei complementar definir seu contribuinte, sendo que, consoante leitura do artigo 4º da Lei Complementar nº 87/96, os sujeitos passivos do ICMS são as pessoas que pratiquem operações relativas à circulação de mercadorias, os importadores de bens de qualquer natureza, os prestadores de serviço de transportes interestadual e intermunicipal, bem como os prestadores de serviços de comunicação.

Importante destacar que também há possibilidade do polo passivo ser ocupado pelo responsável tributário, quando determinado por lei, sem que tenha verdadeiramente realizado o fato gerador, é o que a própria Constituição Federal (VADE MECUM SARAIVA, 2012, p. 53-4) admite em seu artigo 150, §7º, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Da leitura do dispositivo acima, em especial da frase “cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”, percebe-se a existência daquilo que se chama de substituição tributária progressiva ou „pra frente”, onde uma terceira pessoa é escolhida para recolher o tributo antes que o fato gerador ocorra, ou seja, uma clara antecipação de pagamento diante de um fato gerador presumido. Custa ressaltar, no entanto, que no âmbito do ICMS, é mais comum a chamada substituição regressiva ou „para trás”, caracterizada pela ocorrência do fato gerador em ocasião

anterior ao adimplemento do tributo, sendo sua efetivação postergada ou diferida. Trata-se do diferimento, como explica Sabbag (2011, p. 1007):

O diferimento é a postergação do recolhimento do tributo indireto para um momento ulterior ao da ocorrência do fato gerador. Está inserido no contexto tributacional do ICMS, havendo a efetiva extinção do crédito tributário (= pagamento) pelo “contribuinte de fato”, e não pelo “contribuinte de direito”. Tal fenômeno ocorre por conveniência do sujeito ativo (Fisco), que vê no responsável tributário (terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo) alguém com maior aptidão a efetuar o pagamento do tributo, mesmo não tendo realizado o fato gerador. Ocorre com produtos como o leite cru, a sucata, a cana em caule, etc.

Partindo para definição de seu fato gerador, se tem que a circulação de mercadorias ou prestação de serviços interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que com início fora do Brasil, são as bases nucleares para incidência do ICMS. Assim, existiria, na verdade, um conjunto de operações flagrantes a dar ensejo à cobrança do referido imposto, que, para maior didática, poderiam ser divididas em: circulação de mercadorias, prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de serviço de comunicação.

Importante para este trabalho se faz discorrer sobre um tipo de operação tributável por ICMS, qual seja, a circulação de mercadorias.

O vocábulo “circulação” transmite a ideia de mudar de titular; se um bem ou uma mercadoria transmuda de titular, terá circulado para efeitos jurídicos. O comentado termo acaba por restringir as operações nas quais ocorrerá incidência do ICMS, ou seja, somente naquelas que estejam ligadas à transferência de uma determinada categoria de bens, as mercadorias, é que são passíveis de cobrança pelo referido imposto, devendo a operação se revestir de um caráter jurídico. É o que discorre Cezaroti (2005, p. 52-3):

O significado jurídico de circulação está ligado à mudança de titularidade de um direito sobre uma determinada mercadoria, ou seja, mediante a circulação o sujeito transfere sua posse de uma mercadoria ou propriedade sobre ela a outrem, mediante contraprestação; há uma transferência de disponibilidade.

Essa mudança de titularidade do bem pressupõe a tradição deste, pelo industrial ou comerciante, em um percurso entre fornecedores e consumidores, até que o bem objeto da atividade mercantil chegue à posse de aluem que simplesmente irá retirá-lo da circulação jurídica com o intuito de integrá-lo ao seu patrimônio por um período de tempo prolongado ou para seu consumo.

Diante do enunciado, em que se afirma que não haverá incidência de ICMS quando ocorrer mera circulação econômica, será necessário, para tanto, conhecer o caráter jurídico da operação. Por isso que o simples deslocamento de mercadorias entre diferentes estabelecimentos de um mesmo contribuinte não é flagrante para desencadear a incidência do comentado imposto, falta-lhe juridicidade na operação, ou seja, há circulação física, mas não destinada ao consumidor final, que lhe revestiria com o caráter jurídico para cobrança de ICMS.

No entanto, se faz necessário expor o entendimento de Torres (2006, p. 384) acerca do assunto:

Nesse fato gerador se consubstancia, portanto, a *circulação econômica das mercadorias revestida obrigatoriamente de uma qualquer forma jurídica*. Todo ato jurídico que implique circulação econômica de mercadoria, independentemente de sua categoria ou de sua natureza gratuita ou onerosa será fato gerador do ICMS; da mesma forma as situações jurídicas que legitimem a circulação econômica, como por exemplo, a situação do industrial e do comerciante que promovem as remessas de mercadorias de um para outro de seus estabelecimentos, bem como o auto-consumo da mercadoria sem a sua circulação física para fora do estabelecimento, posto que para o ICMS é indiferente que haja, ou não, a transferência de domínio. [grifo do autor]

Contudo, diante do estudo empreendido, restou claro que a posição acima transcrita encontra-se nas bases do pensamento minoritário, já que a maioria dos doutrinadores afirma que circulação é alteração de posse ou propriedade dos bens, objeto de atividade mercantil em operações alicerçadas em negócios jurídicos, destinados ao consumidor final.

Cabe agora analisar o conceito de mercadoria, o qual complementa o termo circulação, para fins de incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de

serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Segundo Silva (1997, p. 181), mercadoria é:

Derivado do latim *merx*, de que se formou *mercari*, exprime propriamente a coisa que serve de objeto à operação comercial. Ou seja, a coisa que constitui objeto de uma venda. É especialmente empregado para designar as *coisas móveis*, postas em mercado. Não se refere aos imóveis, embora estes sejam também objeto de uma venda. A rigor, pois, mercadoria é designação genérica dada a toda coisa móvel, apropriável, que possa ser objeto de comércio. As coisas fora de comércio não se entendem mercadorias e não são suscetíveis de venda. A mercadoria é a que está no comércio, pode ser vendida pelo comerciante ou mercador. A coisa que não está para venda não é mercadoria.

Diante do que foi exposto, fica demonstrado que um bem, para ser classificado como mercadoria, além de vários outros requisitos, deve levar em consideração o aspecto subjetivo de sua destinação. Assim, nada é mercadoria pela sua própria natureza, só a será aquele bem que está destinado à atividade de mercancia. É o que ensina, por exemplo, Carraza (2005, p. 41) ao afirmar que “não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submete à mercancia”. Pode-se, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

Continuando seus ensinamentos sobre mercadorias, o autor afirma que a Constituição Federal, ao aludir o tema, encampou o conceito que já era proveniente de lei comercial. Logo, para fins de incidência do ICMS, mercadoria é aquilo que a lei comercial considera, e, portanto, que lei dos Estados e Distrito Federal não pode alterar o conceito uma vez que o Direito Comercial está sob reserva de lei nacional, só podendo ser modificável por lei ordinária proveniente do Congresso Nacional.

Também acerca do assunto se faz necessário transcrever a posição de Machado (2010, p. 369):

Mercadorias são *coisas móveis*. São *coisas* porque bens corpóreos, que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os

bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E coisas móveis porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadorias. A própria Constituição Federal, na partilha das competências impositivas, já determina sejam tratados diferentemente os bens imóveis, que não podem receber do legislador, complementar ou ordinário, o tratamento jurídico-tributário dispensado às mercadorias. [grifos do autor]

Mercadorias são, portanto, segundo se infere do posicionamento acima, coisas móveis, corpóreas e que se destinam ao comércio, sendo que, coisas adquiridas pelos empresários para uso ou consumo próprio, não poderão figurar entre a classificação comentada.

Na mesma linha, segue Emerenciano (2003, p. 149-50):

Assim, exercitando a análise dos 36 artigos da Lei Complementar nº 87, que como norma complementar contribuiu inegavelmente na interpretação constitucional, pode-se afirmar que o termo “mercadoria” traz em suas múltiplas aparições e de forma consistente o seguinte núcleo de significação:

i) coisa móvel;

[...]

ii) corpórea;

iii) indiferente à circunstância de estar industrializada ou não;

iv) objeto de um negócio jurídico que lhe determine a transferência de titularidade;

v) negócio este cuja habitualidade ou volume revele intuito comercial;

vi) que tenha como destino ser revendida; (EMERENCIANO, 2003, p. 149-50)

De tudo exposto, se vê que não há divergências entre a doutrina no que tange ser mercadoria, para fins de ICMS, coisa móvel e destinada aos atos de comércio, ou seja, venda e revenda habitual, para obtenção de lucro, com movimentação jurídica (transferência de titularidade). No entanto, a discussão começa quando se analisa a questão da tangibilidade do bem. Para Machado e Emerenciano, os dois autores anteriormente citados, para ser mercadoria deve ser bem corpóreo, ou seja, tangível. Tal posicionamento não é compartilhado, por exem-

plo, por Paulsen.

Efetivamente o conceito secular de mercadoria tem como justificativa um bem corpóreo. Entretanto, na era atual, na qual é possível transformar uma mercadoria em dados digitalizados e transmiti-los entre dois computadores, o conceito tradicional deve ser flexibilizado. Ora, para que seja considerada uma mercadoria, basta que o bem tenha valor econômico e caráter circulatório. O requisito de ser corpóreo é plenamente dispensável. (PAULSEN, 2009, p. 342)

Esta também é a linha de raciocínio empreendida por Cezaroti (2005, p. 82) quando afirma que não há necessidade da mercadoria ter uma manifestação material, no sentido de ter uma forma, mas que o importante é o modo como o bem é percebido.

O certo é que, diante da falta de um conceito de mercadoria determinado pela legislação em vigor, bem como que por ser a determinação constitucional um tanto vaga, é que surgem discussões a respeito do tema, que, por essa lacuna, pode sofrer alargamentos para se adequar à nova realidade.

Importante para este trabalho se faz considerar o ICMS nas operações interestaduais e o pólo arrecadador do citado imposto. Nas operações efetuadas por contribuintes que se encontram em Estados diversos, a questão é a quem caberia o produto da arrecadação, se aos Estados produtores ou aos Estados consumidores.

A resposta para o questionamento se encontra no artigo 155, §2º, incisos VII e VIII, da Constituição Federal (VADE MECUM SARAIVA, 2012, p. 55), *in verbis*:

§ 2º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte:

[...]

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

- a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
- b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspon-

dente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual; [...].

No estudo em voga se deve atentar, principalmente, para a alínea b, do inciso VII, do artigo 155, da Constituição Federal, a qual demonstra que o imposto será recolhido pelo Estado produtor com base em sua alíquota interna. Quem melhor explica o procedimento é Alexandre (2009, p. 575).

Para uma perfeita compreensão das regras será utilizado um exemplo, dividido em três situações hipotéticas, todas envolvendo a venda de uma mercadoria por uma empresa domiciliada em São Paulo a um adquirente domiciliado em Pernambuco. Para a análise dos casos, suponham-se as seguintes alíquotas como aplicáveis à mercadoria objeto da operação:

Alíquota Interestadual (SP-PE) = 8%

Alíquota interna de São Paulo = 18 %

Alíquota interna de Pernambuco = 17%.

E prossegue em seu raciocínio:

Três situações são possíveis quanto à operação.

No primeiro caso, o destinatário em Pernambuco não é contribuinte do ICMS (não é comerciante) e adquire a mercadoria como consumidor final. É o caso, por exemplo, da pessoa física que adquire uma mercadoria por meio de pedido via internet ou por ligação telefônica para comerciante domiciliado em outro Estado.

Perceba-se que não há motivo de fato ou de direito para se aplicar a alíquota interestadual (8%) ao caso. Não há diferença relevante entre a operação relatada e aquela em que o adquirente, de passagem por São Paulo, adquire a mercadoria no balcão da empresa comerciante. Em ambos os casos, será aplicável a alíquota interna de São Paulo (18%). (ALEXANDRE, 2009, p. 576)

Assim, diante do exposto, se confirma a tese de que em sede de comércio eletrônico, que envolva destinatário não contribuinte de ICMS, ou seja, não comerciante, que adquire a mercadoria como destinatário final, o Estado produtor será o agraciado com o produto da arrecadação tributária.

Aliás, entendimento este ratificado recentemente pelo STF na

ADI nº 4705 (BRASIL, 2012) onde o ministro Joaquim Barbosa **suspendeu, com efeitos retroativos, a aplicação da Lei nº 9582, de 12 de dezembro de 2011**, do Estado da Paraíba. Tal norma estabelecia a exigência de parcela do ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens a consumidor final, quando a aquisição ocorrer de forma não presencial, ou seja, por meio de internet.

Importante, no entanto, comentar sobre a Proposta de Emenda Constitucional 103/2011 (BRASIL, 2012b), de autoria do Senador Delcídio do Amaral e outros senadores, que se encontra para ser votada na Câmara dos Deputados, já tendo sido aprovada, em segundo turno, em 4 de julho de 2012, no Senado Federal. Essa PEC acrescenta o inciso VIII-A ao § 2º, do artigo 155, da Constituição Federal, para modificar a sistemática de cobrança do ICMS incidente sobre as operações e prestações realizadas de maneira eletrônica e que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado. Assim, de acordo com o texto, caberá ao Estado do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Quando o destinatário for contribuinte do ICMS, geralmente no caso de empresas, a diferença será calculada entre as duas alíquotas. Já no caso de não contribuinte, ou pessoa física, aplica-se a diferença entre a alíquota interna do estado remetente e a alíquota interestadual.

#### **4 TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO DE BENS INTANGÍVEIS**

Em sentido oposto ao que se discorreu anteriormente, bens intangíveis ou incorpóreos, diferente daqueles que apresentam tangibilidade, são os que não possuem um aparato físico para lhes caracterizar. Como ensina Diniz (2008, p. 327), “os bens incorpóreos não tem existência tangível”, ou seja, não são palpáveis, não possuem existência física.

No que consente ao comércio eletrônico, vários são os bens intangíveis que podem ser comercializados por via da grande rede. Desde músicas, filmes, fotografias, jogos, etc., até livros e *softwares*. E grandes questões surgem então: Se a compra de um produto em uma loja física exige o recolhimento de um determinado imposto, em uma loja virtual dever-se-ia aplicar o mesmo? Os bens digitais intangíveis são considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS? E os



*softwares*, são igualmente objetos de tributação? Qual imposto incidiria sobre eles?

Se o conceito adotado para se definir mercadoria for aquele enunciado por Hugo de Brito Machado, Adelmo da Silva Emerenciano, Bernardo Ribeiro de Moraes, Alcides Jorge Costa, Roque Antônio Carrazza e outros doutrinadores clássicos do ramo tributário, as operações eletrônicas mercantis de bens intangíveis não poderiam ser fatos geradores para incidência de ICMS, uma vez que, para tais pensadores, no termo “mercadorias” tributáveis pelo citado imposto só caberiam aquelas dotadas de tangibilidade, ou seja, de existência física e palpável, sendo que inexistente essa característica para os bens digitais transacionados via comércio eletrônico direto.

Essa é a conclusão que também chega Lanari (2005, p. 201):

Nessa linha de raciocínio, só se pode concluir que as normas constitucionais e infraconstitucionais vigentes não permitem a tributação das operações envolvendo os fornecimentos de intangíveis via Internet. Essa circunstância [...] constitui flagrante agressão aos mais elementares princípios de justiça fiscal – especialmente ao princípio da isonomia.

A autora continua justificando sua afirmação pela não incidência do ICMS na comercialização, via internet, dos bens intangíveis, com base na literalidade do artigo 191 do Código Comercial Brasileiro e na sua enumeração exaustiva dos bens considerados mercadorias. Para Lanari, diante destas circunstâncias, é fato que o legislador quis restringir o universo da compra e venda mercantil no campo dos bens incorpóreos, para eleger como mercadoria aquele bem objeto de comércio do produtor ou comerciante, que tenha destinação mercantil, seja móvel ou semovente e corpóreo, sendo que, assim, o vocábulo mercadoria, para fins jurídicos, possui uma acepção técnica, não devendo ser considerada qualquer interpretação vulgar.

Continua, ainda, salientando que o artigo 110 do Código Tributário Nacional não permite que este conceito de mercadoria, já delimitado para bens corpóreos, seja ampliado, bem como que, superando discussões provenientes acerca de ser ou não mercadoria, outro fator que impediria a tributação por ICMS seria a impossibilidade de se caracterizar efetiva circulação jurídica nos negócios envolvendo fornecimentos eletrônicos.

Outro grande nome atuante na área do direito digital e que prega pela não incidência do imposto é Pinheiro (2010, p. 267):

Toda a doutrina é enfática ao dizer que, para fins de tributação, mercadoria é bem corpóreo (constituído por átomos) móvel e destinado ao comércio. Bens imateriais não podem a princípio ser objeto de tributação pelo ICMS (por exemplo, quem compra legalmente um *software*, na verdade não está adquirindo a propriedade deste, mas está recebendo uma licença do autor para usar o programa). Algumas mercadorias virtuais são de fato verdadeiras prestações serviços, outras constituem-se em direitos como o de autor. Independentemente da classificação, só podem ser tais bens objeto de incidência tributária se o legislador os prever e sobre eles dispuser, visto que até o momento estão imunes à tributação.

No entanto, em uma toada inversa e mais condizente com a realidade digital vivida pela sociedade globalizada, se encontra tantos outros posicionamentos favoráveis pela incidência do ICMS no comércio eletrônico de bens intangíveis. É o que se passa a expor.

Para Cezaroti (2005, p. 81-2) é importante, na distinção entre bens corpóreos e incorpóreos, o destaque quanto à percepção que se tem destes ou daqueles. Assim, segundo o autor, bens corpóreos ou materiais são os perceptíveis pelos sentidos humanos direta ou indiretamente por meio de instrumentos materiais, sendo que, bens imateriais ou incorpóreos são as coisas imperceptíveis pelos cinco sentidos humanos. Ou seja, qualquer coisa que seja constatada por qualquer dos sentidos humanos, será material.

Desta forma, se justifica a incidência do ICMS no comércio eletrônico de bens intangíveis. Por mais que se fique preso ao conceito de mercadoria como algo material, os bens intangíveis que podem ser comercializados via internet não perdem tal característica, visto que ainda são perceptíveis por algum sentido humano, sendo assim, incluídos entre os fatos geradores do comentado imposto.

Como Cezaroti (2005, p. 82) comenta, a falta de suporte físico não implica que o bem seja imaterial, já que os bens comercializados eletronicamente são empiricamente constatados pelos seus consumidores:

Essa percepção empírica ocorre no momento em que utili-

zamos um computador, máquina com aptidão para transformar os impulsos elétricos denominados bytes em sinais sensíveis à visão humana. Mas não é só, também quando utilizamos equipamentos controlados por meio de computador temos a percepção de que existe um comando (ainda que não voluntário e previamente programado por um ser humano) para a máquina. Não Há necessidade que a mercadoria tenha uma manifestação material, no sentido de ter uma determinada forma; o importante é a percepção do bem. Essa percepção pode ocorrer por meio de qualquer um dos sentidos humanos. [...] É preciso ficar claro que o tato não é a única forma de percebermos a presença de uma mercadoria; os seres humanos podem utilizar os outros sentidos (audição, olfato, paladar e tato) para apreendê-las.

Prosseguindo, o autor destaca um ponto de grande importância para se postular pela tributação por ICMS das operações mercantis eletrônicas de bens imateriais: o aspecto subjetivo na definição do fato gerador do ICMS. Ou seja, assim como já foi exposto neste trabalho, a materialidade não é a única forma de se caracterizar um bem como mercadoria, ainda existe um segundo traço, onde, pelo aspecto intrínseco, subjetivo, mercadoria é tudo aquilo que envolva especulação comercial, tudo que o adquirente, no momento da compra, tenha a intenção de revender, que demonstre uma operação de circulação, com transferência de titularidade e faça movimentar recurso financeiro. É o que conclui Cezaroti (2005, p. 92):

Deste modo, podemos dizer que a qualificação de um bem como mercadoria depende do aspecto subjetivo do empresário que realiza a venda. Esse aspecto econômico foi escolhido pelo legislador como o critério objetivo para a definição do que é ou não mercadoria. Com isso, concluímos que o aspecto subjetivo escolhido pelo legislador para ser um critério objetivo na qualificação do que vem a ser mercadoria é o ponto de vista do vendedor do bem numa relação jurídica de compra e venda.

Somando os dois lados apontados até agora, quais sejam mercadoria é aquilo que pode ser percebido pelo ser humano por qualquer de seus sentidos e mercadoria é aquilo que se destina à especulação econômica, que faz movimentar recursos financeiros e que está destinado à revenda, se pode afirmar, com certeza, que os bens digitais intangíveis são mercadorias, já que se encontram entre os pontos levantados (são perceptíveis pelos sentidos humanos, são destinados à re-

venda e movimentam lastros de recursos) e, portanto, passíveis de tributação via ICMS quando comercializados eletronicamente.

É o que prega, também, Braghetta (2003, p. 164) ao defender a incidência de ICMS no comércio eletrônico de bens intangíveis, dando importância ao aspecto subjetivo da “operação de circulação”:

Buscando um amadurecimento das questões oriundas do comércio eletrônico, entendemos que os *procedimentos* realizados por meio de digitalização, englobando-se aqui tanto mercadorias como serviços, podem ser objeto de comercialização por meios eletrônicos, permanecendo resguardado, saliente-se, o *enunciado principiológico que estabelece o valor da segurança jurídica*.

Conclui-se, assim, ter havido a operação de circulação da mercadoria, ação necessária para que se reconheça a presença do ato comercial.

Não há comprometimento da forma de tributação, pois há que se adequar à nova realidade o conceito de mercadoria, tributando-se da mesma forma, pelo ICMS, já que se encontram presentes os requisitos de “realizar” “operação” de “circulação” de “mercadorias”. [grifos da autora]

Continuando, a autora afirma que, “assim, o que se tributa são as operações; circulação e mercadorias são termos com o papel de qualificar a operação tributada” (BRAGHETTA, 2003, p. 166).

Ou seja, diante do raciocínio empreendido, o importante para se defender a incidência de ICMS na compra e venda de bens intangíveis via rede mundial de computadores é o fato de que eles, além de poderem ser entendidos sim como mercadorias diante de uma nova interpretação do termo, mais condizente com a realidade virtual vivida, ainda são alvo de circulação jurídica e econômica, como prega o arquétipo do fato gerador do comentado tributo e, mais ainda, são demonstradores de capacidade contributiva passíveis de submissão tributária.

Aliás, Paulsen (2009, p. 342) levanta um grande ponto acerca do tema, para superar a questão no que tange à importância do aspecto subjetivo da operação de circulação:

Ora, para que seja considerada uma mercadoria, basta que o bem tenha valor econômico e caráter circulatório. O requisito de ser corpóreo é plenamente dispensável. Devemos, sim, entender como bens, sejam estes imateriais ou não, todos

aqueles responsáveis por manifestação de capacidade contributiva, ou seja, que gerem o interesse do Estado em regulá-los e tributá-los, sendo e gerando riquezas para a sociedade, restando insuficiente a noção tradicional de „mercadoria”, já que esta se encontra atrelada ao dogma “bem x materialidade”. Sem a referida interpretação, estaríamos inadvertidamente desconsiderando inúmeras e importantíssimas manifestações de capacidade econômica suscetíveis de submissão tributária [...]. Por conseguinte, a mercadoria não necessita ser um bem corpóreo. Basta que seja negociada com habitualidade e que o negócio objetivo lucro [...].

Prosseguindo, o autor discute outro lado de grande importância na defesa da incidência tributária no que diz respeito a uma nova interpretação jurídica.

Não se defende a ideia de ampliar indiscriminadamente o conceito secular de mercadoria, mas tão-somente adaptá-lo à realidade atual. A ampliação deve valer somente para os bens que tenha caráter comercial, mas que não se enquadram atualmente no ultrapassado conceito, tais como filmes, músicas e *software* digitalizados, circuláveis através de *download* [...]. A interpretação extensiva que se dá ao vocábulo „mercadoria” deve abranger bens que seguramente tenham características para serem classificados como tal [...]. Isso porque nada impede que a Lei Maior altere o conceito de direito privado para fins tributários [...], ou então que venha a equiparar a transmissão de dados digitalizados à circulação de mercadorias, assim como a pessoa física que poder ser equiparada à pessoa jurídica (art. 149, §3º, da CF/88). Logo, percebe-se que a Carta Magna, por óbvio, tem autonomia sobre a regra do art. 11 do Código Tributário Nacional. (PAULSEN, 2009, p. 343)

Portanto, diante de todo o exposto, se postula pela incidência do ICMS no comércio eletrônico de bens intangíveis. Até porque estes podem sim ser incluídos no conceito de mercadoria para fins da comentada tributação, tendo em vista que tal conceito não possui um significado determinado pela legislação em vigor, como afirma Cezarotti (2005, p. 97-8):

A legislação em vigor não determina que as mercadorias precisem ser bens tangíveis, basta que sejam suscetíveis de individualização e de transporte de uma parte a outra, independentemente do meio adotado. Gases podem ser acondicionados em tanques e vendidos como mercadorias.

A referência à legislação comercial ou civil não impede que o conceito de mercadoria varie ao longo do tempo, porque a evolução humana demonstra que novos tipos de bens suscetíveis de apropriação e comercialização surgem ao longo do tempo.

Assim, diante de um termo que não se encontra expressamente definido pela legislação, sendo apenas uma construção doutrinária, podendo, portanto, ser alvo de uma interpretação mais realista e adequada aos novos tempos. E mais, diante do fato de que não se pode aplicar uma tributação diferenciada entre bens que sendo físicos serão tributados e passando para versão digitalizada não deveriam sofrer tal ônus, é que se defende a imposição do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) na compra e venda de bens incorpóreos, demonstrativos de circulação econômica, que fazem girar recursos financeiros e que, integram o rol de mercadorias.

Interessante a forma de argumentação empreendida por Castro (2000, p. 10) para também defender a tributação por ICMS dos bens intangíveis comercializados eletronicamente:

[...] como já afirmamos, a modernidade e seus inusitados componentes impõe a adequação ou atualização dos conceitos jurídicos, mesmo aqueles determinados e fechados, sob pena de que manifestações de capacidade contributiva, identificadas com bases econômicas juridicamente tributadas, deixem de ser atingidas e colaborem para o financiamento das atividades de interesse público realizadas pelo Estado. Ademais, no caso do conceito de “mercadoria”, sua referência mais remota no campo do direito privado, encontrada no art. 191 do Código Comercial editado no século passado, já contemplava elementos não tangíveis, buscando abarcar todos os objetos do comércio independentemente da forma. Este, inclusive, é o sentido mais coerente e adequado para a idéia de mercadoria: “aquilo que é objeto de compra ou venda” ou “aquilo que se comprou e que se expõe à venda”.

Portanto, em face a todos os motivos elencados, é fácil concluir que a mercadoria virtual, ente não palpável, pode ser aceita como objeto do chamado comércio eletrônico para efeitos de tributação.

O fato é que, o mundo globalizado passa por muitas transfor-

mações e vários conceitos precisam ser reavaliados, cabendo ao operador do direito não deixar de considerar essa evolução nem ficar esperando que o legislador modifique o texto. Como diz Machado (2010, p. 292), “o melhor caminho, sem dúvida, para que o Direito cumpra o seu papel na sociedade, é a interpretação evolutiva”. Ainda mais no que diz respeito ao território novo da internet e sua agilidade.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente estudo teve como finalidade analisar a incidência do ICMS nas operações de circulação de mercadorias ocorridas via Internet, partindo de premissas que buscaram examinar, diante dos enunciados constitucionais, os reflexos causados pela cobrança deste tributo no mundo virtual.

Para tanto, a motivação do presente trabalho teve origem no desejo de compreender como o direito tributário pode ser aplicado nesta nova realidade digital, tendo em vista que muito de seus conceitos e aspectos foram enunciados ainda quando não se existia a rede mundial de computadores.

No disposto pela Constituição Federal, o ICMS é o imposto capaz de atingir as transações de bens que, dada a realidade existente quando de sua criação, seriam tangíveis, físicos e capazes de alteração de propriedade. No entanto, com a revolução empreendida pelos fatos eletrônicos, o entendimento vem se alargando e o conceito de fato gerador do comentado tributo deve ser reavaliado nas bases de uma interpretação mais atual.

Dadas as considerações, optou-se fazer uma análise crítica do sistema tributário nacional em conjunto com a nova modalidade de operações mercantis, qual seja o e-commerce. Para tanto, abordou-se alguns conceitos constitucionais, bem como aqueles presentes no Código Tributário Nacional, para se explicar a tributabilidade do comércio eletrônico.

De tudo o que foi analisado e debatido na presente investigação, acredita-se ser possível uma abordagem crítica que prega pela aplicação do campo tributário também no mundo virtual, concluindo-se que o comércio eletrônico é passível de incidência tributária, uma vez que, diante dos conceitos sopesados, que integram o sistema brasi-

leiro, a mercantilização eletrônica em nada destoa dos enunciados que geram a obrigação de recolher impostos ao Estado. Fatos geradores, hipóteses de incidência, sujeitos ativos e passivos continuam a existir, também, no mundo digital, sendo, portanto, um grande erro se pregar a isenção tributária do *e-commerce*.

A partir do analisado, concluiu-se que, para fins de circulação de mercadorias via internet, sejam elas tangíveis ou intangíveis, o tributo incidente é o ICMS, dado seu fato gerador e sua hipótese de incidência.

Portanto, diante de tudo que foi lido, estudado, analisado e aprendido durante a realização do presente trabalho, a grande conclusão que se chega, em soma com tantas outras, é que a sociedade passou por mudanças extremamente significativas desde o surgimento da internet. O Direito, ciência dinâmica e em sintonia com o comportamento humano, não deixaria de ser atingido pelas transformações empreendidas. O caminho para uma convivência harmoniosa, que traga benefícios tanto para o Estado quanto para aqueles que o formam, é a adaptação de institutos e valores, uma interpretação mais condizente com a novel realidade, em prol do bem comum.

## REFERÊNCIAS

- ALBERTIN, Luiz Albertin. *Comércio eletrônico: modelo, aspecto e contribuições de sua aplicação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 3. ed. São Paulo: Método, 2009.
- BARROS, Rosa Maria Abreu. *Tributação do comércio eletrônico*. Belo Horizonte: FUMEC-FACE, 2003.
- BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *Tributação no comércio eletrônico à luz da teoria comunicacional do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- BRASIL. Senado Federal. PEC – Proposta de Emenda à Constituição, nº 103 de 2011. Autor: Senador Delcídio do Amaral e outros. Acrescenta o inciso VIII-A ao § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para modificar a sistemática de cobrança do imposto sobre operações rela-



tivas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações realizadas de forma não presencial e que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado. Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p\\_cod\\_mate=102933](http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=102933)>. Acesso em 5 ago. 2012a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (Med. Liminar). 4705. CFOAB e Governador e Assembleia Legislativa do Estado da Paraíba. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. 15 dez. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=ICMS&processo=4705>>. Acesso em: 16 ago. 2012b.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CASTRO, Aldemario Araújo. *Os meios eletrônicos e a tributação*. Disponível em: <<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1274567776.pdf>>. Acesso em: 16 ago. 2012.

CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo: MP, 2005.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. v. 3.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. *Tributação no comércio eletrônico*. São Paulo: IOB, 2003. (Coleção de Estudos Tributários)

FERREIRA, Antônio Sérgio Seco. *Tecnologias de suporte à tributação do comércio eletrônico*. Brasília, 2011. 107 f. Dissertação (Mestrado em Informática) – Universidade Católica de Brasília. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/20422-20423-1-PB.pdf>>. Acesso em: 05 set. 2012.

LANARI, Flávia de Vasconcellos. *A tributação do comércio eletrônico*. Belo Horizonte: Livraria Del Rey, 2005.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 11. ed. São Paulo: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2009.

- PINHEIRO, Patrícia Peck. *Direito digital*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. *Tributação e comércio eletrônico: considerações sobre planejamento tributário*. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/51.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2012.
- RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil: parte geral*. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- SILVA, De Plácido. *Vocabulário jurídico*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. v. 3.
- TÔRRES, Heleno Taveira; CALIENDO, Paulo. Regime tributário do comércio eletrônico. *Interesse público*. Sapucaia do Sul, v. 7, n. 33, p. 169-194, set.-out. 2005.
- TÔRRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- VADE MECUM SARAIVA. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.